

生物資産の測定に関する一考察

—国際会計基準書第 41 号の検討を中心として—

A study for measurement of biological assets:

Focus on examination of International Accounting Standards No.41

林田 浩

HAYASHIDA, Hiroshi

概要

本論文は、企業が生物資産を固定資産として所有する場合の測定方法について検討をおこなう。動物や植物などの生体を貨幣価値で測定する場合の処理について、例をあげ比較検討することを目的としている。これらを取扱う理由として、生物資産は成長という価値が増加する過程が存在し、生物の変化を会計上測定するという極めて興味深い点が存在するからである。これらを、取得原価主義会計および、国際会計基準書第 41 号の会計処理を中心に、他の測定方法も参考としながら検討を進める。結論として、わが国で生物資産に関する会計基準が設定されるために、妥当と考えられる会計処理を明示し、また、今後の議論のための提言を行なう。

キーワード：生物資産 農業 国際会計基準第 41 号 生物的变化 公正価値

Abstract

In this thesis, it will be examined the measurement in case a company would own biological assets as a property. This thesis attempt to examine some procedures to measure the value of creatures such as animals or plants with monetary valuation, comparing some examples, because there is a remarkable point that biological assets contain a growing process, in which raise its own value. This thesis verifies these themes considering methods of historical cost accounting, International Accounting Standards No.41 and others.

In conclusion, this thesis proposes a valid procedure to set up an accounting standard for biological assets and it also lead a coming discussion about this theme in Japan.

Keyword: biological asset agriculture International Accounting Standards No.41 biological transformation fair value

目次

1. はじめに
2. 背景
3. 取得原価主義会計による会計処理の検討
4. IAS41 による会計処理の検討
 - 4.1 公正価値の決定
 - 4.2 帳簿価額の決定と問題点
5. 仮勘定による会計処理の検討
6. 妥当性のある会計処理の検討
7. むすび

1. はじめに

生物資産とは、植物や動物といった生体であり企業等の経済主体が所有している資産である。生物資産を取扱うにあたり、養鶏場などの生体の卸売りやペットショップなどの小売業であれば棚卸資産として生物資産は計上される⁽¹⁾。これは、一般的な小売業に含めて考えることができ、会計処理も通常の棚卸資産の手続きにより対応は可能であろう。これに対し、果樹園や繁殖用の家畜を飼育する牧場などのように生体を収穫や繁殖に使うのであれば会計上の取扱いも異なる。この場合、当該資産を売却するのではなく、使用することを通して便益を得るからである。これら資産はその特徴から固定資産のうちの有形固定資産として計上されるはずである。有形固定資産とは、原則として1年以上使用することを目的として所有される相当額以上の資産である。

このような資産を所有する業種には主に農業があげられる。本稿では、企業がこれら生物資産をとりわけ固定資産として所有する場合の検討をおこなう。生体を貨幣価値で測定する場合に、どのような処理がおこなわれるかについていくつかの例をあげ、比較検討することを目的としている。具体的には、果樹や繁殖用の家畜もしくは乳牛などを例として検討する。これらを取り扱う理由として、固定資産に分類される生物資産は、生物の変化を会計上取扱うという極めて興味深い検討すべき点があるからである。また、生物の変化には老化という価値減少の過程だけではなく、成長という価値が増加する過程が存在するからである。これらを、わが国で従来おこなわれてきた取得原価主義会計および、2003年1月1日以降の会計期間に対する財務諸表への適用が義務づけられている国際会計基準書（International Accounting Standards:IAS、以下では、IAS という）41号「Agriculture（農業）」から検討する。また、結論においては、2004年7月に企業会計基準委員会の委員および外部のスタッフとのワーキンググループより公表された「財務会計の概念フレー

ムワーク」と題された討議資料を重要な参考としている。なぜなら、この討議資料は今後わが国の会計基準を設定していくための基礎となりうるからである。

2. 背景

生物資産を固定資産として扱う場合の測定について、わが国ではこれまで特定の会計基準は整備されてこなかった。それには、農地法により株式会社は農地の取得ができないこと、また農業を担う中心が家族経営や複数の農家の集まった共同経営などであり、企業の農業への参入が進んでいなかったことなどの理由がある⁽²⁾。また、このような資産を所有する場合であっても、その規模や件数から従来の会計基準で対応することで足りてしまっていたため基準設定の重要性が乏しかったことがあげられる。しかし、わが国でも 2000 年の農地改正や 2003 年の「構造改革特区」の適用により、株式会社の農業への参入が急速に進んでいる。ワタミフードサービスにおける有機野菜の大量生産システムや、カゴメによるトマトのハイテク栽培はそれらの代表といえる⁽³⁾。今後さらに多くのそして大規模な参入がおこなわれるに当たり会計基準の設定は必要になるであろう。国際会計基準審議会（International Accounting Standards Boards ; IASB、以下では、IASB という）が公表している IAS41「Agriculture（農業）」ではすでに生物資産の取扱いについての規定がおこなわれている。

では、なぜ生物資産について他の資産と別の測定方法が必要なのか。上述の通り、これらには生物的变化があるからである。IAS41 ではこれを「biological transformation」としている⁽⁴⁾。生物的变化とは、生きている動物または植物の質量、量的変化をもたらす成長、変質、生産、出産の過程および農産物または同様の分類の追加的生物資産の形成を持つ新しい資産の生成である⁽⁵⁾。つまり、生物資産には成長や老化または出産など他の固定資産とは異なる過程での価値増殖または価値減少の過程があるのである。とくに、成長という過程については他の資産ではみられない価値増殖の過程があるために、これについての検討は重要であると考えられる。

このような現状に鑑み、本稿では、生物資産を財務諸表に計上するにあたって考えられる可能な会計処理を検討しようとするものである。とりわけ、上記のテーマを検討するに当たり、わが国で従来おこなわれてきた伝統的な取得原価主義会計から、IASB により公表されている「財務諸表の作成と表示のためのフレームワーク」（Framework for Preparation and Presentation of Financial Statements ; 以下では IASB フレームワークという）の考え方に沿った測定方法をそれぞれ検討する。また、2004 年 7 月に企業会計基準委員会の委員および外部のスタッフとのワーキンググループより公表された「財務会計の概念フレームワーク」と題された討議資料を重要な参考としている。なぜなら、わが国でもい

ずれ公式の概念書が公表されれば、それが以降の会計基準を設定する上での基礎となるわけであり、この討議資料はその前段階として出されたものとして重要な参考となるものと考えられるからである。

3. 取得原価主義会計による会計処理の検討

取得原価主義会計を、測定的基础として生物資産を取り扱う場合は以下のようになるであろう。確認しておくべきことは、財務諸表の作成理由は損益計算をおこなうことである。つまり、資産は未消費の費用であり、減価償却は費用配分のためにおこなわれるということである⁽⁶⁾。

貸借対照表において、収穫や繁殖を目的として所有される生物資産は、非貨幣性資産であり、そこから将来費用化される費用性資産に分類される。さらに、その中で野菜などの収穫物である棚卸資産とは別に、販売に関係なく費用化される償却性資産となる。これらはまず貨幣の取得価額で貸借対照表に計上される。つまり、簿価は、購入による場合には、買入代金や買入の手数料、運送費等の諸費用など購入の付随費用の合計となる⁽⁷⁾。また、家畜を自家繁殖させた場合であれば、種付費や出産費などの出産までにかかった金額が当該生物資産の取得原価として計上されることになるであろう。これら生物資産は、成育前の幼木や若い家畜であり、取得時にはいまだ営業には使用できない。これが、他の固定資産と異なる生物資産の特徴である。つまり、これらの固定資産は、取得後もしばらくは便益をもたらさない。そして、その便益をもたらさない期間に成長という過程の中で価値は増加していくのである。この生物資産特有の期間を会計的に処理する必要がある。

この成長する過程についての検討をおこなう。取得後に成育までかかる費用については、家畜なら飼料、植物なら肥料などの買入代金そして労務費および経費などの支出がある。これらは会計上、資本的支出として取得原価に加えることが妥当であると考えられる。なぜなら、固定資産に対する資本的支出とは原則的には、購入や建設するための支出はもとより、当該資産本来の目的、つまり営業のために使用または利用することができるようになるまでに要した支出の全てが含まれるからである⁽⁸⁾。つまり、これらの支出は、当初の取得原価と同様に、貸借対照表に計上され、当該資産から便益を得られるようになり減価償却が始まるまでは、未償却残高として繰り越されるのである。家畜などに関しては、育成中に売却による処分の可能性も考えられるが、そもそも繁殖することを所有の目的としているため、この場合、成育するまでの支出は取得原価に含められるべきと考えられる。

また、成育後に生物資産が便益をもたらすようになった後も、成育前と同様に飼料や肥料にかかる支出がある。ここでかかる金額については、全く同様の支出であっても前述のような取得原価に含める場合とは異なる会計処理をおこなうべきと考えられる。これらは、

営業のために使用するようになった後、資産本来の機能を維持するために必要となる支出である。そのため、固定資産が定められた耐用年数において機能を維持するための通常おこなわれる修繕のための費用つまり、収益的支出の修繕費として当期の費用としてあつかわれるであろう。

固定資産としての生物資産は成育した後によく他の有形固定資産と同様の会計処理の適用が可能となる。減価償却については、損益計算を目的とした会計処理においては、費用の適切な配分を目的としている。果樹や乳牛などの生物資産においても、他の有形固定資産と比べて成育の後長期間に渡って役務を提供することになんら変わりはない。成育時点での生物資産の帳簿価額は、成育までの毎期の資本的支出が当初の取得原価に加えられたものである。この貸借対照表価額を、役務の提供を始められるようになった以降の収益に対応する費用として損益計算書へ配分するのである。通常であれば、当該果樹もしくは家畜等の耐用年数、つまり便益を得られる寿命を見積もりその間の収益の獲得に対応した金額を減価償却費として計上することとなる。このような資産は当初に投資の大部分を回収してしまうというよりは、毎年一定の収穫や繁殖が期待できるであろうから定額法がより合理的な減価償却の手段であるといえよう。この手続きが一定の計画に基づき、規則的におこなわれることによって、正規の減価償却の手続きがおこなわれることになる。こうして、取得原価は成育時点から耐用年数にわたり計画的に費用化されていくことになる。つまり、当該生物資産から得られる便益が当期の収益として計上され、これに対して減価償却費および修繕費としての維持費が期間費用として計上されることにより、毎期の収益と費用が対応していくことになる。

4. IAS41 による会計処理の検討

4.1 公正価値の決定

前述の通り、IASB が公表している IAS には 41 号に「農業 (Agriculture)」がある。これは、企業が農業をおこなうにあたり適用する基準であるが、大きな特徴はやはり生物資産の取扱いについて言及していることであろう。IAS41 では生物資産の定義を生きている動物または植物と定めている⁽⁹⁾。また、以下の場合に生物資産の認識をおこなうことを規定している⁽¹⁰⁾。

- (a) 過去の事象の結果として、企業が資産を支配している。
- (b) その資産に起因する将来の経済的便益が、当該企業に流入する可能性が高い。
- (c) その資産の公正価値又は原価が信頼性をもって測定できる。

認識をおこなう基準に、過去の事象の結果として当該資産を支配しているという認識基準を置いていることは、取得原価主義の考え方と同様である。しかし、それだけではなく

IAS41 では、将来に経済的便益が流入する可能性を当該生物資産の認識をおこなう基準としている。つまり、当該生物資産の用役潜在性をもって貸借対照表に計上しようというのである。測定は公正価値が信頼性を持って測定されることが前提とされており、これが認識当初に否定される場合を除き公正価値によって測定することとしている。また、帳簿価額は測定時における当該資産の見積販売時費用控除後の公正価値で直接評価される。条文の一般的定義においては、公正価値とは、取引の知識のある自発的な当事者の間で、独立第三者間取引条件により、資産が交換され、または負債が決済される金額とされている⁽¹¹⁾。

しかし、公正価値については、単に市場で取引される価格というだけではなく、さまざまな測定方法によって決定される。IAS41 における公正価値の決定について、整理をおこなうと以下になるであろう。公正価値とは、取引の知識がある自発的な当事者の間で、独立第三者間取引条件により資産が交換され、または負債が決済される価額である。IAS41 では、これを現在の市場における自発的買手と売手による取引を反映したものであり、相場価格は当該資産の公正価値を決定するに際し適切な基礎となるとしている⁽¹²⁾。また、当該資産を所有する事実から売手側の観点で、当該資産の市場までの運賃やその他の経費は、販売費用とはされず公正価値を決定する際に市場価格から控除されるとしている⁽¹³⁾。つまり、公正価値として第一にあげられる金額は販売までの必要経費を控除した市場での売却価格であろう。しかし、育成中の生物資産については、使用目的で所有している場合には、市場での売却価格を得られない場合も考えられる。その場合は当該生物資産の再調達原価を、見積販売時費用控除後の公正価値として当該資産の帳簿価額として決定することができるであろう。再調達原価とは、測定時点における同等の資産の市場での買入価格である。この買入価格は、育成中の生物資産の販売をおこなう業者にとっての、見積販売時費用控除後の市場での売却価格となる。

このような金額を得られない場合には、公正価値を決定するにあたり以下のうちの利用可能な金額としている⁽¹⁴⁾。

- (a) 直近の市場における取引価格、ただし取引日と貸借対照表日の間の経済的状況に重要な変化がないことが条件となる
- (b) 類似の資産の市場価格について相違点を反映するための必要な修正を加えたもの
- (c) 輸出用トレイ、袋またはヘクターあたりとして表される果実の価値やキログラム当たりで表される牛の価値のような分野ごとの基準値

上記の3つの金額は、条文では利用可能な1つまたはそれ以上のものを利用するとされており、市場価格を得られない場合の候補として並列的に扱われている。3つの金額とも実際の市場価格に近いものを得るための代替的な数値であるが、信頼性には条件により差があると考えられる。(a) の取引価格は、取引時点での市場価格が念頭に置かれている

と考えられる。これは実際の取引価格であり信頼性は確保されているはずである。しかし、条文では、取引日と貸借対照表日の間に経済的状況に重要な変化がないことが条件とされているが、当該生物資産の成長、老化という生物的变化は継続的に起こっているものである。これらについての修正をおこなうことはない。つまり、取引日と貸借対象日がどれだけ離れているかによってその信頼性は異なる。(b)の類似資産における市場価格の修正価格は類似資産がどれだけ当該生物資産と類似の関係にあるかが問題となる。果樹などにおいて姉妹種であれば修正は少ないもので済むであろう。しかし、動物や植物は工業製品とは違い、色違いや仕様違いといったほぼ同様の資産は少なく、またそのような類似した資産が存在する場合にも、当該資産の市場価格が存在せずに類似した資産の市場価格が存在することは少ないと考えられる。そうした場合、存在するある程度類似した資産の市場価格から修正をおこなうとすれば、相当の修正が必要となるであろう。修正が必要という時点で、恣意性の混入に対する懸念が考えられるが、相当の修正が必要となるようであれば信頼性は他の代替値よりも一歩後退するといわざるを得ない。(c)の基準値については、貸借対照表日において公表されている基準値であるために信頼性は高いと考えられる。しかし、これは当該企業が参加する市場における価格とは限らない。当該企業が複数の異なる活発な市場が利用できる場合は、それぞれの市場における価格を検討し、実際に利用しようとしている市場の価格を使うこととされている⁽¹⁵⁾。基準値を用いた場合、このような企業が参加している市場における価格とは差異が生じる可能性が考えられる。上記3つの金額を比べた場合、経営者における修正が入るという点から(b)は他の2つに比べて信頼性が劣る可能性があると考えられる。また、(a)(c)においては、取引日と貸借対照表日の差異および、参加市場以外での取引価格との比較ということになるが、これらについては信頼性について大きな違いはないであろう。企業であれば日々、継続的に取引をしていることも考えられるため直近の取引日は貸借対照表日から近く(a)が選ばれるはずである。しかし、(c)の基準値というのは客観的な金額であり、また基準値として幅広く使用される数値であるために、貸借対照表日におけるこの数値が、信頼性、比較可能性の観点から市場価格の代替値として選ばれる可能性も高いと考えられる。条文においては、狭い範囲の合理的な見積もりの中で最も信頼できる公正価値が得られるよう、それぞれの差異を検討することを明記している⁽¹⁶⁾。

上記の3つの市場価格の代替値とも信頼できるような数値が得られない場合がある。当該生物資産に関する情報が全く無い場合でなくとも、貸借対照表に計上できる程度に信用のある数値として認められない場合などである。このような場合、公正価値の決定にあたり、当該生物資産から得られると予想された正味キャッシュ・フローを税引前の現在市場利子率によって割引計算した現在価値を用いることとしている⁽¹⁷⁾。企業自らが将来得られる経済的便益を予測するのである。また、税引前の市場利子率については、実務では割

引率として国債の利子率が主にあげられるが、これに企業独自で特有のリスクや生物的变化の影響を加味した割引率を使用するのである。つまり、これにより決定される公正価値は、企業独自の予測により得られた金額となる。当該企業が当該生物資産を使用し得ようとしている経済的便益の額を表すといえる。しかし、このような金額には市場価格のような客観性の保証は得られないと考えられる。条文においては予想正味キャッシュ・フローの割引現在価値を計算する目的を公正価値の決定としており、そのために企業が追加的におこなう価値増加のための活動を排除することとしており、独自の予測という部分を入れないようにさせることで恣意性の介入を防ごうとしている⁽¹⁸⁾。

予想正味キャッシュ・フローを用いて公正価値を決定すると、それまでの公正価値の決定手段とは全く異なるかのように見える。しかし、市場価格で評価する場合と、企業が独自に見積もった予想正味キャッシュ・フローの割引現在価値で評価する場合とでは、手続きは大きく異なるが、考え方は基本的に同じである。なぜなら、市場価格も企業独自の割引現在価値と同様に当該資産の用益潜在性について、市場つまり取引に知識がある自発的な買手と売手が見積もった予想される正味キャッシュ・フローから、市場が見積もったりリスク等を考慮した割引率で割引かれた金額と主張されるからである⁽¹⁹⁾。つまり、どちらの金額で評価するにしても、見積もられた将来の正味キャッシュ・イン・フローの割引現在価値を使うということである。市場価格が存在しない場合にも、帳簿価額の決定にあたり当該資産の取得原価を基礎とした情報を使わず、将来の経済的便益という予測した情報を優先している。その理由は、上記のように市場価格も割引現在価値も基本的な考え方は同様ということであろう。つまり、市場価格の代替地に割引現在価値を使用することが原価を使うよりもより一貫した会計処理を要求することになるのである。

4.2 帳簿価額の決定と問題点

公正価値が決定すれば、IAS41における固定資産としての生物資産の会計処理は明確である。当初取得時以降、每期、当該生物資産の公正価値による評価替えをおこなうだけである。IAS41の特徴として注目できることは、公正価値での測定を売却用のつまり棚卸資産としての生物資産などに限定していないことである。このことは、繁殖用の家畜や果樹などの有形固定資産を每期、公正価値で計上するということである。通常の有形固定資産についての会計処理はIAS16で規定されている。そこでは建物や機械設備などの有形固定資産は、原則として歴史原価つまり取得原価で会計処理することとされている⁽²⁰⁾。再評価による価値の増加についても、以前の再評価によって損失として計上された範囲内でしか評価益の計上は認められていない。つまり取得原価による会計処理を要求しているのである。

では、なぜ生物資産については有形固定資産であるにも関わらず、公正価値による評価

をおこなうのか。IAS16の固定資産の取扱いからも、生物資産が公正価値で評価される方法が支持される可能性はある。IAS16においては当該固定資産の非類似の固定資産との交換については新しく取得した資産の帳簿価額は公正価値によることとされている⁽²¹⁾。生物資産を具体的な例で考えた場合、育成中の家畜であれば、その容姿から能力、市場での価値に至るまで1年後には全く別の資産になっているといえるであろう。每期、新しい資産との交換を擬制するなら公正価値で計上することは妥当な処理と考えられる。

また、IAS41では農業活動において、生きている動物や植物の物理的状況の変化は、直接的に企業にとっての経済的便益を増加又は減少させるという考え方をしている⁽²²⁾。IASでは固定資産の計上について経済的便益を認識および測定の基準としており、この経済的便益が増加または減少すれば当然、帳簿価額も増加または減少させることとなる。この経済的便益の増加または減少が市場価格の変動によって測られるのであれば、当該生物資産は每期公正価値で評価されるはずである。これらの理由により、IAS41で固定資産としての生物資産を公正価値で計上することが支持され、毎期の評価替えも妥当な会計処理といえるであろう。

しかし、市場における価格を使うということに問題もあると思われる。市場価格は育成中の生物資産が価値増殖過程にあるとしても、規則的なパターンには決してならない。市場価格で評価するのであれば取得した生物資産は、その成長や老化による規則的な価値の変化を、それを評価する市場での価値の上下に合わせて計上するのである。市場価格は市場の予測する将来の経済的便益の総額を現在価値に割引いたものという前提があるにしても、実際は継続利用するための資産を清算価値で評価することになる。これでは将来の予測的な情報に成り得るとはいいい難いであろう。また、毎期の変動額は直接的に、利得は営業収益、損失は営業費用として計上されることになる。つまり、公正価値の変動によって発生する利得または損失は、発生した期の純損益に含めなければならない。公正価値の増加が経済的便益の増加として扱われると同時に、経済的便益の増加はいいかえれば用益潜在性の増加である。将来に便益を生み出す固定資産の価値の増加について、営業に利用する以前に每期収益を計上するのは好ましくないと思われる。当期の当該生物資産にかかる支出が、資本的支出として固定資産の帳簿価額の増加にはならず当期の費用として計上される以上、市場価格の上昇による収益も計上することにより収益と費用を対応させざるを得ない。しかし、継続的な利用を目的としている資産について、使用を始める前からかかる収益や費用を計上することは、妥当な処理とはいいい難いと考えられる。

5. 仮勘定による会計処理の検討

育成中の家畜や植物の取扱いにおいて前述した2つの方法と異なる会計処理として、育

成家畜、育成永年植物という勘定を使い貸借対照表に計上するという手続きが提唱されている⁽²³⁾。この勘定には、育成中の生物資産にかかるすべての支出が計上される。つまり牛や馬などの家畜であれば、種付費や出産費、または成育までの飼料費、労務費および経費などの諸支出の累計が、一時的に育成家畜勘定に計上されるのである。また、林檎の樹などの果樹であれば、苗木等の購入費から、肥料などの買入代金、労務費および育成施設の経費など、成長までにかかるすべての支出が育成永年植物勘定に計上される。そして、生体が成長し繁殖や収穫など営業のために使用されるようになった時に、成体や成木として対応する金額がこれらの勘定から家畜や永年植物という適当な固定資産に振替えられるのである。成熟期の判断については、例えば乳牛の場合は、初産分娩時であり、繁殖用家畜の場合は初産のための種付け時となる。また、植物の場合は当該期間にかかった費用とその生産物から得られる収益との金額が収支がほぼ等しくなる年とするのが一般的とされている⁽²⁴⁾。

このような会計処理は、建設仮勘定のような一時的な未決算勘定ともいえる。これらの生物資産はいまだ営業の役にはたっておらず、そのため取得原価も確定していない。よって、取得原価が決定するまで未完成の固定資産として、毎期にかかる支出を仮勘定として計上しておくのである。仮勘定による処理は、上述の通り建設仮勘定と同様の手続きである。わが国では従来、動態的なアプローチからこのような仮勘定が用いられてきた。しかし、近年わが国でも貸借対照表において経済的便益が重視されている。それを踏まえれば未完成の固定資産のように実質的な経済的便益を伴わない勘定は、資産として認識されるかは疑問である。

6. 妥当性のある会計処理の検討

わが国で生物資産に関する会計基準を設定する場合、現行の IAS41 をそのまま導入することは難しいと考えられる。現状および今後のわが国における固定資産の測定でも、継続利用する資産については取得原価による測定が基礎となると考えられるからである⁽²⁵⁾。継続利用する固定資産である限り、生物資産であっても取得原価を基礎とした測定をすることはなんらかわらない。これを公正価値で測定しようとするれば本来の収益と費用が対応しないことになるであろう。また、このような会計処理をおこなえば、会計基準全体の一貫性を欠くことになる。

ではなぜ生物資産に関する会計基準が必要なのか。それは、はじめに述べたとおり生きている動物や植物について育成中の会計処理が必要となるからである。わが国の会計基準のなかで生物資産に関する会計基準を設定するのであれば、現状で妥当と考えられる処理は、成育するまでにかかる金額を取得原価とする方法であろう。これらの資産は、成育し

て初めて企業に便益をもたらすものである。そのために、成育時点でそれまでに必要とした全ての金額が、成育時点での取得原価として考えることができる。では、この支出をどう会計処理するべきか。

まず、考えられる方法は、当初から家畜または永年植物という勘定を用いて育成中はその育成にかかる支出を帳簿価額に積み重ねていくというものである。つまり、育成中の支出は全て資本的支出と考えるのである。そして、当該生物資産が成育し、営業に使えるようになった時点で、それまで積み重ねてきた金額を取得原価として考える。よって、それ以降にかかる支出は、当該固定資産の機能を維持するための収益的支出と考え当期の費用として計上する。帳簿価額は、成育時点から耐用年数にわたり減価償却をしていく。育成中の会計処理以外は通常の固定資産と同様の会計処理となる。この会計処理方法だと、現状で不足と思われる育成中の会計処理を規定しつつ、他の固定資産の会計処理との違いも無く妥当な方法と考えられる。しかし、この方法によると家畜や永年植物といった生物資産勘定に、いまだ営業に使うことのない資産と、営業に使用して償却中の資産とが混在することになる。そうすると、固定資産の帳簿価額からでは実際に稼働している固定資産の金額や、帳簿価額に対する減価償却費の割合などが把握できない。これらの情報が得られないのであれば、会計情報として意思決定との関連性が劣ることも考えられるであろう。

そのため、もう1つの方法として、成育時点の前後で当該生物資産を全く別のものとして考え、育成中は仮勘定ではなく別の資産として育成家畜や育成永年植物といった勘定に計上し、成育時点で家畜、永年植物に振替える会計処理が考えられる。この場合、まず育成家畜や育成永年植物を流動資産と固定資産のどちらに計上するかという問題がある。営業に利用できるようになるまでは、売却するしか換金価値は無く、売却可能性から棚卸資産として流動資産に計上したとする。公正価値で評価するなら不動産の売買用の土地と同様に計上することになる。また、支出総額で計上するなら製造業の仕掛品のように計上することになるであろう。しかし、当初から営業のために継続的に利用することを目的として所有していることを考えれば、固定資産に計上するべきであろう。成育時点で流動資産から固定資産に振替えるという会計処理は望ましくない。では、固定資産として計上するにあたりどのような金額が妥当であるか。IAS41のように市場の予測する将来の経済的便益として公正価値を選ぶとする。育成期間中はいまだ営業に利用できないため、市場における将来の経済的便益として每期公正価値による評価替えにより計上していくことは可能とも考えられる。しかし、そのように計上すると成育時点で営業用の固定資産に振替える時に実際の取得原価が得られない。仮に成育時点の公正価値をその後の取得原価とするなら、それまでの支出と取得原価とが関係のないものになってしまう。成育時点で初めて家畜や永年植物勘定に計上されるため、取得原価は、当該固定資産の取得にかかった実際の金額が望ましいと考えられる。取得原価をそれまでの支出総額として考えるならば、

育成中は每期支出総額を積み重ねていくことが妥当な会計処理と考えられる。そもそもこれらの生物資産は育成中に売却する意思は無く継続使用するはずである。そのため、帳簿価額と市場価格に差異があったとしてもそれは問題にならないであろう。家畜であれば、成育後に家畜勘定に振替え、その後は取得原価をベースとして収益に対応させて帳簿価額を償却していくことになる。育成中は取得原価を決定する段階のため、毎期の支出額を積み重ねていくのである。これは、毎期の支出額により当該生物資産に資本的支出をしていると考えることもできる。成育時点で当該生物資産が営業に利用するために十分なだけ支出が済んだので、それまでの総額が取得原価になるということである。

7. むすび

このように、生物資産の計上にはいまだ多くの検討の余地があると考えられる。本稿においては、育成中は支出額総額を固定資産に分類される別勘定で計上することを提唱した。しかし、他の固定資産にかかわる測定方法に変更等があれば当然生物資産に関わる会計処理もそれに応じて設定されなければならない。将来キャッシュ・フローやその割引価値の見積もりとそれを使った測定についてはさらなる検討が必要である。現時点で、生物資産について企業独自が見積もる将来キャッシュ・フローとその割引価値を使うことは、その数値の信頼性や客観性上難しいと考えられる。しかし、将来このような数値の計算について著しく信頼性が高まり、財務諸表に計上するに足るような数値が得られるのであれば、当然そのような数値を使うべきであると考えられる。本稿では、現状で設定できる会計処理の可能性を示しつつ、これからの課題も指摘している。今後、さらなる研究を続けることで、これらの課題に取り組むとともに、わが国に生物資産に関する会計基準が整備されることにわずかでも貢献できることを望んでいる。

注

- (1) 工藤賢資、新井肇『農業会計』農山漁村文化協会、1993年、44-45頁。
- (2) 室屋有宏「株式会社の農業参入―事例にみる現状とその可能性及び意義について―」『農林金融』2004年12月、40頁。
- (3) 同上。
- (4) International Accounting Standards Committee (IASC) 'International Accounting Standards No.41 "Aguriculture"' IASC, 2001, par5.
- (5) 公認会計士協会「国際会計基準公開草案第65号『農業』について」『JICPA ジャーナル』第一法規出版、2000年1月、101頁。
- (6) 新井清光著、加古宜士補訂『現代会計学〔第7版〕』中央経済社、2003年、26-27頁。
- (7) IASC 'International Accounting Standards No.16 "Property, Plant and Equipment"' IASC, 1998, par5.
- (8) 飯野利夫『財務会計論〔三訂版〕』同文館、1995年、6-7頁。

- (9) IASC, IAS41, par5.
- (10) IASC, IAS41, par10.
- (11) IASC, IAS41, par8.
- (12) IASC, IAS41, pars16-17.
- (13) IASC, IAS41, parB22.
- (14) IASC, IAS41, par18.
- (15) IASC, IAS41, par17.
- (16) IASC, IAS41, par19.
- (17) IASC, IAS41, par20.
- (18) IASC, IAS41, par21.
- (19) IASC, IAS41, par23.
- (20) IASC, IAS41, par28.
- (21) IASC, IAS16, par21.
- (22) IASC, IAS41, par4.
- (23) 工藤賢資、新井肇『農業会計』農山漁村文化協会、1993 年、49 頁。
- (24) 同上。
- (25) 基本概念ワーキング・グループ「討議資料『財務会計の概念フレームワーク』」2004 年 9 月、26 頁。

参考文献

- 新井清光著、加古宜士補訂『現代会計学〔第 7 版〕』中央経済社、2003 年。
- 有坪民雄『農業のしくみ』日本実業出版社、2003 年。
- 飯野利夫『財務会計論〔三訂版〕』同文館、1995 年。
- 基本概念ワーキング・グループ「討議資料『財務会計の概念フレームワーク』」2004 年 9 月。
- 工藤賢資、新井肇『農業会計』農山漁村文化協会、1993 年。
- 五味仙衛武『農業経営入門』実教出版、2000 年。
- 公認会計士協会「国際会計基準公開草案第 65 号『農業』について」『JICPA ジャーナル』第一法規出版、2000 年 1 月。
- 公認会計士協会「国際会計基準公開草案第 65 号『農業』に対する日本公認会計士協会のコメント」『JICPA ジャーナル』第一法規出版、2000 年 4 月。
- 斎藤静樹編『討議資料■財務会計の概念フレームワーク』中央経済社、2005 年。
- 醍醐聰『会計学講義〔第 2 版〕』東京大学出版会、2001 年。
- 平松一夫、広瀬義州『FASB 財務会計の諸概念〈増補版〉』中央経済社、2002 年。
- 室屋有宏「株式会社の農業参入一事例にみる現状とその可能性及び意義について」『農林金融』2004 年 12 月。

- International Accounting Standards Committee (IASC) 'Framework for the Preparation and Presentation of Financial Statements' IASC,1989, 日本公認会計士協会国際委員会訳『国際会計基準書〈2001〉』同文館出版、2001 年。
- International Accounting Standards Committee (IASC) 'International Accounting Standards No.16 "Property, Plant and Equipment"' IASB, 1998, 日本公認会計士協会国際委員会訳『国際会計基準書〈2001〉』同文館出版、2001 年。
- International Accounting Standards Committee (IASC) 'International Accounting Standards No.41 "Agriculture"' IASC, 2001, 日本公認会計士協会国際委員会訳『国際会計基準書〈2001〉』同文館出版、2001 年。